Tribunal administratif Numéro 33709 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 5 décembre 2013
1re chambre

Audience publique du 5 février 2014

Recours formé par
la société anonyme ..., …,
contre une décision du préposé du bureau d'imposition, section sociétés Esch-sur-Alzette,
de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33709 du rôle et déposée le 5 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Michel SCHWARTZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B. ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant d'après le dispositif de la requête introductive d'instance à l'annulation d'un courrier du 5 novembre 2013 du préposé du bureau d'imposition, section sociétés Esch-sur-Alzette, de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 janvier 2014;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michel SCHWARTZ, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 janvier 2014.

Le 5 novembre 2013, le préposé du bureau d'imposition, section sociétés Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le préposé » prit une décision adressée à la société anonyme ..., ci-après dénommée la « société ...», libellée dans les termes suivants :

« Après avoir examiné les déclarations fiscales de votre société pour les années 2010 à 2012 et suite à une demande d'assistance administrative de la part du Service Public Fédéral des Finances, Inspection Spéciale des Impôts, du Royaume de Belgique, je vous prie

- *en application de la Directive 2011/16/UE du Conseil des Communautés Européennes du 15/02/2011 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs,*

- *en application de l'art. 26 de la Convention du 17/09/1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines questions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune,*

de bien vouloir me fournir les renseignements et documents suivants en rapport avec les exercices 2010, 2011 et 2012 :

1) *une copie des contrats de location des années en question ;*

2) *la liste des véhicules détenus par la société (en propre ou en leasing) et le nom de leurs utilisateurs, et la fonction de ceux-ci ;*

3) *le nom de la personne responsable du recrutement des ouvriers (bouchers), et méthode de recrutement (à quel endroit ont lieu les entretiens de recrutement ?) ;*

4) *copie des contrats de travail ;*

5) *nombre de jours prestés en Belgique pour chaque travailleur pour les trois années en question ;*

6) *la balance des comptes généraux 2010, 2011 et 2012 ;*

7) *les historiques des comptes particuliers clients et fournisseurs 2010, 2011 et 2012.*

Je vous saurais gré d'une réponse pour le 6 décembre 2013 au plus tard (…) ».

Par une lettre de son mandataire du 20 novembre 2013 adressée au préposé, la société ..., après avoir relevé qu'au vu de son libellé et de son contenu, la demande d'informations lui transmise s'inscrirait dans le cadre d'une demande de renseignements émise par les autorités belges en application, d'une part, de la directive 2011/16/UE du Conseil des Communautés Européennes du 15 février 2011 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etat membres dans le domaine des impôts directs et, d'autre part, en application de l'article 26 de la Convention du 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, requit entre autres dudit préposé de « [lui] *faire tenir une copie de la demande de renseignements qui* [lui] *a été transmise par les autorités fiscales belges, demande de renseignements dont il devrait normalement ressortir la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés »* (…)». La société ...attira également l'attention du préposé sur le fait que deux points de la demande de renseignements ne seraient pas clairs quant à leur objet et proposa dès lors une réunion entre parties pour éclaircir ces points.

Par requête déposée le 5 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif, la société ...a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision du préposé du 5 novembre 2013.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité *omissio medio* du recours. Il soutient que la demande de renseignements du 5 novembre 2013 constituerait une décision discrétionnaire susceptible d'un recours hiérarchique formel au sens des §§ 237, 303 et 304 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qui devrait être introduit par écrit, soit auprès du bureau d'imposition émetteur, soit auprès du directeur des Contributions directes dans un délai de trois mois après la date de la notification, ainsi que cela figurerait au verso de la décision litigieuse, de sorte que la partie demanderesse n'aurait pas pu s'y méprendre. Il fait valoir qu'aucun recours hiérarchique formel au sens du §

237 AO contre la décision litigieuse du 5 novembre 2013 n'aurait été introduit devant le directeur des contributions dans le délai légal de trois mois, de sorte que le présent recours serait irrecevable.

Il est constant en cause que le courrier sous examen indique qu'il existe une demande d'assistance administrative de la part des autorités fiscales belges et que les renseignements demandés par le préposé à la société ...le sont en application, d'une part, de la directive 2011/16/UE du Conseil des Communautés Européennes du 15 février 2011 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, ci-après la « directive 2011/16/UE » et, d'autre part, en application de l'article 26 de la Convention entre le Luxembourg et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant, signé à Bruxelles le 11 décembre 2011 et par l'Avenant signé à Bruxelles le 16 juillet 2009, ci-après « la Convention ».

Ainsi, la décision litigieuse repose sur deux ordres de bases légales relevant de l'ordre juridique international, à savoir, d'une part, l'article 26 de la Convention et, d'autre part, la directive 2011/16/UE.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a demandé à la partie étatique si l'invocation expresse dans le courrier litigieux des deux bases légales précitées, qui s'inscrivent chacune dans le cadre légal de l'échange d'informations fiscales sur demande, n'était pas de nature à invalider la thèse suivant laquelle la demande litigieuse constituerait une décision discrétionnaire susceptible d'un recours hiérarchique et était donc en contradiction avec le moyen d'irrecevabilité soulevée par elle. La partie étatique a toutefois choisi de ne pas prendre position par rapport à cette question, préférant se rapporter à cet égard à la sagesse du tribunal.

Le tribunal est tout d'abord amené à relever que la directive 2011/16/UE précitée a été transposée en droit luxembourgeois par une loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après « la loi du 29 mars 2013 », qui a notamment abrogé la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, ainsi que la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs.

Aux termes de l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 « *les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y relative en matière d'échange de renseignements sur demande* », étant précisé que l'article 2, (k), de cette même loi définit l'échange d'informations sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ».

Ensuite, tel que relevé ci-avant, l'article 26 de la Convention sur lequel est encore fondé la décision litigieuse a fait l'objet d'une modification par voie d'un Avenant du 16 juillet 2009 qui a été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions

fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après la « loi du 31 mars 2010 ».

Il échet à cet égard de relever que la loi du 31 mars 2010, qui détermine en ses articles 2 à 6 une procédure spécifique pour l'hypothèse où le Luxembourg est saisi d'une demande de renseignements d'un autre Etat, est censée trouver application, d'une part, « *pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er* », et donc notamment lorsque les renseignements sont demandés sur base de l'article 26 de la Convention, et, d'autre part, tel que relevé ci-dessus, pour les demandes d'informations introduites par application de l'échange de renseignements prévu à l'article 6 de la loi du 23 mars 2013 précité. Or, la loi du 31 mars 2010 a introduit un régime de recours dérogatoire au droit commun à l'encontre des demandes de renseignements émanant de l'administration fiscale en son article 6 (1) qui dispose ce qui suit : « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (…)* ».

Il échet de préciser que l'article 4 susvisé vise la décision de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés tandis que l'article 5 susvisé traite de l'amende administrative fiscale et de son montant qui peut être imposée par l'administration fiscale au détenteur des renseignements qui reste en défaut de s'exécuter dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Dans la mesure où l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 prévoit un recours en annulation direct devant le tribunal administratif contre une décision visée à l'article 4 de la même loi et portant injonction à un détenteur de renseignements de fournir ceux-ci à l'administration compétente, la société ...a pu valablement déférer directement au tribunal administratif la décision attaquée du préposé du 5 novembre 2013 en ce qui concerne les renseignements relatifs aux années 2010, 2011 et 2012 et son recours est à déclarer recevable dans la même mesure pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, le tribunal est amené à relever que la partie demanderesse critique la compétence de l'auteur de la décision litigieuse, au motif que ce dernier n'aurait pas reçu de « *délégation spéciale du Ministre pour émettre ce type de lettre* ».

Face à ce moyen, le tribunal doit tout d'abord porter son examen sur la question de la compétence de l'auteur de la décision en cause.

Or, comme l'a relevé la partie demanderesse, l'article 3 de la Convention désigne le ministre ayant les contributions directes dans ses attributions « *ou son délégué* » comme autorité compétente pour l'application des dispositions de la Convention.

La loi du 31 mars 2010 ne désigne pas plus précisément l'autorité compétente pour prendre les décisions d'injonction au détenteur de renseignements faisant l'objet de la

demande étrangère de les fournir, mais vise seulement à travers son article 2 (1), l'administration compétente selon la nature des impôts concernés. Cependant, la logique inhérente à cette loi implique que la décision d'injonction prévue à son article 4 et la sanction en cas de non-respect de cette décision par la fixation d'une amende administrative fiscale doivent nécessairement émaner d'une même autorité, à savoir en matière d'impôts directs, le directeur de l'administration des Contributions directes. En outre, la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes instaure en son article 2 le directeur comme chef de cette administration et le règlement grand-ducal modifié du 6 novembre 2009 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes dispose en son article 1er que celle-ci « *est placée sous les ordres du directeur, assisté de deux directeurs adjoints* » qui le remplacent en cas d'absence ou en cas de vacance de poste. A cela s'ajoute que l'article 2 du même règlement grand-ducal du 6 novembre 2009 introduit la division n°15 intitulée « *échange de renseignements* » comme subdivision de la direction qui est gérée, au vœu de l'article 3 (1) de ce règlement grand-ducal, par un fonctionnaire qui fait partie de droit de la direction et qui porte le titre de chef de division. Conformément à l'article 4 du même règlement grand-ducal, « *le directeur peut déléguer celles de ses attributions, pour lesquelles une délégation n'est pas prévue par une loi, aux fonctionnaires qui font partie de droit de la direction* »[1].

Il découle de l'ensemble des dispositions qui précèdent que le directeur est l'autorité compétente pour vérifier si la demande d'échange de renseignements étrangère répond aux exigences de l'article 26 de la Convention dans sa teneur lui conférée par l'Avenant du 16 juillet 2009 et, dans l'affirmative, enjoindre au détenteur luxembourgeois des renseignements demandés de les lui fournir et qu'il peut déléguer ce pouvoir seulement au fonctionnaire gérant la division n° 15 « *échange de renseignements* » ou à un autre fonctionnaire faisant partie de droit de la direction de l'administration des Contributions directes.

Par voie de conséquence, le préposé était incompétent pour prendre la décision du 5 novembre 2013 dans la mesure où elle enjoint à la société ...de lui soumettre des renseignements relatifs aux années 2010 à 2012.

La décision attaquée du 5 novembre 2013 encourt dès lors l'annulation pour défaut de compétence dans le chef du préposé, de sorte que l'examen des autres moyens de la partie demanderesse et de sa demande de communication de la demande des autorités belges est devenu surabondant.

La partie demanderesse réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.500.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 ».

Au vu des circonstances particulières du présent litige et en raison de l'attitude affichée par l'Etat, qui n'a notamment pas jugé utile de déposer le dossier administratif au greffe au moment du dépôt de son mémoire en réponse, et ce en violation de l'article 8, alinéa 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui impose à l'autorité administrative qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier administratif au greffe endéans le délai prévu pour déposer le mémoire en réponse, qui n'a pas justifié le recours en cette matière à une décision discrétionnaire, et qui

---

[1] Cour adm. 9 février 2012, n°29655C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

n'a par ailleurs pas pris position par rapport à l'indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse, il paraît inéquitable de laisser à la charge de cette dernière l'intégralité des frais et honoraires non compris dans les dépens.

Aussi, compte tenu des éléments d'appréciation en possession du tribunal, des devoirs et degré de difficulté de l'affaire ainsi que du montant réclamé, et au vu de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999, il y a lieu d'évaluer *ex æquo et bono* l'indemnité à allouer à la demanderesse à un montant de 750.- euros.

Pour les mêmes motifs, il y a lieu de condamner l'Etat aux frais et des dépens de l'instance conformément à l'article 32 de la loi du 21 juin 1999 précitée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, annule la décision attaquée du 5 novembre 2013 pour incompétence de l'organe qui l'a prise dans la mesure où elle a enjoint à la société ...de fournir des renseignements portant sur les années 2010 à 2012 ;

condamne l'Etat à verser à la société ...une indemnité de procédure d'un montant de 750.- euros ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé à l'audience publique du 5 février 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5/2/2014
Le Greffier du Tribunal administratif